

<b>Målnummer:</b>	3335-91	<b>Avdelning:</b>	1
<b>Avgörandedatum:</b>	1995-02-24		
<b>Rubrik:</b>	En skattskyldig underlät att vid 1980 års taxering redovisa en utgående varufordran. Sedan betalning influtit nästföljande beskattningsår och även denna lämnats oredovisad har hinder inte funnits föreligga för eftertaxering för det år då betalningen influtit. Eftertaxering för 1981.		
<b>Lagrum:</b>	<ul style="list-style-type: none"><li>• 41 § anvisningarna punkt 1 första stycket kommunalskattelagen (1928:370)</li><li>• 114 § första stycket taxeringslagen (1956:623)</li></ul>		
<b>Rättsfall:</b>	RÅ 1967 Fi 1745		

---

**REFERAT**

S.S. fakturerade den 31 december 1979 en varufordran om 3 364 kr. Betalning för fordringen inflöt den 3 januari 1980. S.S., som haft att redovisa sin inkomst av rörelse enligt bokföringsmässiga grunder, tog inte upp den vid 1979 års utgång inestående fordringen om 3 364 kr till beskattning vid 1980 års taxering. Han redovisade inte heller till nästföljande års taxering att betalning för fordringen skett. - Taxeringsnämnden åsatte S.S. taxeringar 1981 i enlighet med avgiven självdeklaration.

I ansökan om eftertaxering yrkade Länskattemyndigheten i Jönköpings län att S.S. skulle eftertaxeras för 1981 med sammanlagt 26 289 kr som inkomst av rörelse och att skattetillägg skulle påföras med 40 procent av skatten på ett underlag av 21 032 kr.

Länsrätten i Jönköpings län (1987-06-29, Ivarsson, ordförande) yttrade: I revisionspromemorian har granskningsmannen uppgett bl.a. följande. Samtliga inkomster som S.S. har redovisat avser legoarbeten åt AB Verrina. S.S. har enbart fört en anteckningsbok där inkomster och utgifter noterats. Enligt notering i anteckningsboken uppgår de totala inkomsterna till 103 537 kr varav utgående moms 19 023 kr. En summering av dagboken ger totala inkomster på 107 409 kr varav moms 19 023 kr. Inkomsterna har således redovisats 3 872 kr för lågt. - Genom kontoförfrågan har framkommit att fem likvider från AB Verrina om sammanlagt 17 570 kr inte har redovisats. - På två bankgirokonton har influtit 1 280 kr varav 218 kr utgör moms. Dessa likvider synes vara intäkter i rörelsen. - Totala utgifter på rörelsebilagan uppgår till 51 495 kr. En summering av utgifterna i anteckningsboken ger 51 074 kr. - Utgifterna bör även reduceras med 904 kr avseende privata levnadskostnader för tidningarna Jönköpings-Posten, Land och Vi Bilägare, för dukar, en annons samt en för högt upptagen annonskostnad. - Länsrätten gör följande bedömning. - En av de utelämnade likviderna från AB Verrina, avseende 3 364 kr, har fakturerats den 31 december 1979. Då rörelsens räkenskapsår omfattar tiden 1 januari - 31 december 1980 kan denna intäkt inte hänföras till 1981 års taxering.

I övrigt finner i länsrätten att S.S. har redovisat intäkter och kostnader i rörelsen felaktigt på sätt som granskningsmannen har angivit. I och för sig föreligger brister i underlaget för S.S:s deklARATION. Såvitt framgår av utredningen i målet har emellertid Hagens Industri haft huvudsakligen en uppdragsgivare, AB Verrina. Inkomsterna från detta bolag har kontrollerats av granskningsmannen. Med hänsyn härtill och till övriga omständigheter anser länsrätten att grund inte föreligger för skönmässig uppskattning av

nettointäkten varför den skall höjas med (23 829 - 3 364 =) 20 465 kr. - Formella förutsättningar föreligger för eftertaxering enligt 114 § taxeringslagen (1956:623). - Genom att redovisa nettointäkten av rörelsen för lågt i självdeklarationen har S.S. lämnat sådan oriktig uppgift som enligt 116 a § medför att skattetillägg skall utgå. Underlaget härför uppgår till 16 372 kr (20 465 kr - schablonavdrag, 20 procent, för egenavgifter). Grund för eftergift av skattetillägget föreligger inte.

Länsrätten åsätter S.S. eftertaxeringar med 20 460 kr taxerad inkomst med en beskattningsbar inkomst av 20 500 kr vid taxeringen till såväl statlig som kommunal inkomstskatt.

Länsrätten påför S.S. skattetillägg med 40 procent av den skatt som belöper på ett underlag av 16 372 kr.

Skattemyndigheten överklagade länsrättens dom och yrkade att S.S. skulle eftertaxeras med ytterligare 3 364 kr samt påföras skattetillägg med 40 procent av den inkomstskatt som belöpte på ett underlag av 2 692 kr. Till stöd för sin talan anförde skattemyndigheten följande. Till intäkt av rörelse hänfördes allt vad som av här i riket bedriven rörelse kommit rörelseidkaren tillgodo, såsom vad som i rörelsen influerades i penningar eller varor. Detta framgick av 28 § kommunalskattelagen (1928:370), KL. Beloppet 3 364 kr hade influerats den 3 januari 1980 och utgjorde således skattepliktig intäkt för S.S. - Inkomst av rörelse skulle enligt 41 § första stycket KL redovisas enligt bokföringsmässiga grunder. Detta innebar att hänsyn vid inkomstberäkningen skulle tagas till bl.a. fordringar. Ovanstående belopp var visserligen av S.S. fakturerat den 31 december 1979, men han hade inte redovisat det som utgående fordran vid 1980 års taxering. Vid 1981 års taxering kunde då heller inte medgivas avdrag för beloppet som ingående fordran, varför 3 364 kr skall påverka rörelseresultatet.

Kammarrätten i Jönköping (1991-05-28, Dahlborn, Gårdmark, Härmä, referent) yttrade: Har skattskyldige lämnat oriktig uppgift till ledning vid hans taxering och har den oriktiga uppgiften föranlett att inkomstskatt på grund av taxeringen påförts honom med för lågt belopp, skall enligt 114 § första stycket taxeringslagen rättelse ske genom eftertaxering. - I förevarande mål är fråga om S.S. till ledning för 1981 års taxering lämnat sådan oriktig uppgift beträffande beloppet 3 364 kr att grund för eftertaxering föreligger. - Av handlingarna i målet framgår bl.a. följande. Taxerings- och skatterevision har för åren 1980-1983 företagits hos S.S. Därvid har framkommit bl.a. att han inte redovisat en intäkt om 3 364 kr i en av honom bedriven rörelse under firma Hagens Industri. Beloppet har S.S. fakturerat den 31 december 1979, och betalning har erhållits den 3 januari 1980. S.S. har i sin deklaration för taxeringsåret 1981 redovisat resultatet för Hagens Industri i en rörelsebilaga R1, vilket innebär att räkenskapsavslutning ej skett med resultat- och balansräkning. Därvid har han upptagit såväl in- som utgående varufordringar till "0". Enligt uppgift från skattemyndigheten har han inte redovisat ifrågavarande belopp som utgående fordring i deklarationen för taxeringsåret 1980. De kontanta bruttointäkterna för utfört arbete har S.S. upptagit till 84 513 kr vid taxeringen 1981. - Kammarrätten gör följande bedömning. - Ifrågavarande belopp har fakturerats 1979, dvs året före nu aktuellt beskattningsår. Beloppet hade således bort ingå i den redovisade inkomsten för 1979 och upptas till beskattning taxeringsåret 1980 som en utgående fordring. Fråga i förevarande mål gäller emellertid om han bort beskattas för beloppet vid 1981 års taxering. Betalning för fordringen har erhållits 1980, och S.S. borde därför vid 1981 års taxering ha redovisat betalningen som en under 1980 influerad kontant bruttointäkt. Å andra sidan skulle vid samma taxering avdrag för ingående fordring ha medgivits med samma belopp. - Skattemyndigheten gör gällande att beloppet skall påverka det rörelseresultat som S.S. redovisat i sin självdeklaration 1981. S.S. har i deklarationen för taxeringsåret 1981 lämnat oriktig uppgift beträffande beloppet i två hänseenden: dels har han inte upptagit beloppet som en kontant bruttointäkt, dels har han inte redovisat det

som en ingående fordring. Dessutom har han enligt skattemyndigheten inte upptagit beloppet som en utgående fordring vid 1980 års taxering. Såvitt framgår av handlingarna i målet har vid 1981 års taxering något avdrag för ingående fordring inte medgivits. Inte heller har betalningen av beloppet påförts S.S. såsom skattepliktig intäkt. Med hänsyn till att intäkten rätteligen är hänförlig till ett tidigare taxeringsår och till att de oriktiga uppgifterna vid inkomsttaxeringen 1981 tar ut varandra, kan nämnda oriktiga uppgifter inte anses ha medfört att inkomstskatt påförts S.S. med ett för lågt belopp vid inkomsttaxeringen 1981. Grund för eftertaxering föreligger således inte. Vid sådant förhållande skall ytterligare skattetillägg inte heller påföras. - Kammarrätten lämnar överklagandet utan bifall.

Riksskatteverket överklagade kammarrättens dom och yrkade att S.S. skulle eftertaxeras för 1981 med ytterligare 3 364 kr

samt att ytterligare skattetillägg skulle påföras med 40 procent av den inkomstskatt som belöpte på ett underlag av 2 692 kr.

Till stöd för sitt yrkande om eftertaxering anförde Riksskatteverket bl.a. följande. Enligt kontinuitetsprincipen kunde avdrag för en ingående fordran medges endast om beloppet har redovisats som en utgående fordran vid utgången av närmast föregående beskattningsår. S.S. medgavs därför vid 1981 års taxering inte något avdrag för värde av ingående fordran. Detta berodde på att han inte beskattats för någon utgående fordran vid 1980 års taxering. Eftersom betalningen var skattepliktig enligt 28 § KL och skulle redovisas på blankett R1 när den erhöles och taxeringsnämnden kunde rätta felet vid 1981 års taxering, lämnade S.S. genom att inte redovisa betalningen ett oriktigt meddelande som medförde att inkomstskatt påfördes honom med ett för lågt belopp vid 1981 års taxering. Förutsättning för eftertaxering förelåg därför.

Prövningstillstånd meddelades.

Regeringsrätten (1995-02-24, Berglöf, Werner, Swartling) yttrade under rubriken Skälen för Regeringsrättens avgörande, efter att ha redogjort för de omständigheter som återgivits inledningsvis, följande: Frågan i målet är om eftertaxering kan ske för 1981 för den fordran som fakturerades under 1979 och för vilken betalning inflöt under 1980.

Enligt 114 § första stycket i den numera upphävda taxeringslagen (1956:623), vilken bestämmelse skall tillämpas i detta mål, skall rättelse ske genom eftertaxering, om den skattskyldige i uppgift eller upplysning, avgiven till ledning vid hans taxering, lämnat oriktigt meddelande och detta meddelande föranlett att inkomstskatt på grund av taxeringen påförts honom med ett för lågt belopp.

Den betalning som S.S. erhöle den 3 januari 1980 har utgjort intäkt av rörelse enligt 28 § 1 mom. KL i dess lydelse vid 1981 års taxering. Det har därför ålegat S.S. att redovisa den ifrågavarande intäktsposten i sin deklaration till 1981 års taxering. Genom att underlåta detta har S.S. lämnat ett oriktigt meddelande till ledning för sin taxering 1981.

Frågan är vidare om det oriktiga meddelandet har föranlett att inkomstskatt på grund av taxeringen har påförts S.S. med ett för lågt belopp. Avgörande för den frågan är i första hand KL:s bestämmelser om inkomstberäkning enligt bokföringsmässiga grunder (punkt 1 av anvisningarna till 41 § i punktens dåvarande lydelse, numera punkt 1 av anvisningarna till 24 §). Av dessa bestämmelser framgår bl.a. att hänsyn vid inkomstberäkningen skall tas till fordringsposter och att den s.k. kontinuitetsprincipen skall upprätthållas på det sättet att som värde av ingående fordringsposter skall tas upp värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående fordringsposter. S.S. skulle, om han följt bestämmelserna, ha tagit upp den aktuella fordringen som utgående post vid 1980 års taxering (någon grund för nedskrivning av fordringen har uppenbarligen inte förelegat) och skulle följaktligen ha blivit beskattad för

fordringsbeloppet vid den taxeringen. Om fordringen hade redovisats på det sättet, skulle den också ha tagits upp som ingående post vid 1981 års taxering och skulle därmed vid den taxeringen ha eliminerat beskattningen av den i januari 1980 influtna betalningen. Fordringen har emellertid inte, vare sig vid den ursprungliga taxeringen eller enligt senare beslut om rättelse, tagits till beskattning vid 1980 års taxering. Av den nyss berörda kontinuitetsprincipen följer att S.S. vid sådant förhållande inte ägt tillgodoräkna sig fordringen som ingående post vid 1981 års taxering. Någon rätt för honom att avräkna fordringsbeloppet mot den influtna betalningen har således inte inträtt. S.S:s underlåtenhet att vid 1981 års taxering redovisa betalningen som intäkt skall på grund härav anses ha föranlett att inkomstskatt på grund av taxeringen påförts honom med ett för lågt belopp.

Regeringsrätten finner vidare att det föreligger förutsättningar för påförande av skattetillägg enligt 116 a § taxeringslagen och att det inte finns skäl för eftergift av skattetillägget.

Med hänsyn till det ovan anförda skall Riksskatteverkets talan bifallas.

Regeringsrättens avgörande. Med bifall till Riksskatteverkets talan bestämmer Regeringsrätten, med ändring av länsrättens och kammarrättens domar, S.S:s eftertaxeringar för 1981 till såväl statlig som kommunal inkomstskatt till 23 830 kr taxerad inkomst med en beskattningsbar inkomst av 23 800 kr.

Regeringsrätten förordnar vidare att skattetillägget skall utgå med 40 procent av den inkomstskatt som belöper på ett underlag av 19 064 kr.

Regeringsråden Wahlgren och Lavin var skiljaktiga beträffande motiveringen och anförde: Wahlgren: Under rubriken Skälen för Regeringsrättens avgörande anser jag att avfattningen fr.o.m. femte stycket (här i referatet: fjärde stycket) bör vara följande. Frågan är vidare om det oriktiga meddelandet som här diskuteras har föranlett att inkomstskatt på grund av taxeringen har påförts S.S. med ett för lågt belopp. Här är följande att märka. En grundläggande tanke i det svenska inkomstskattesystemet är att en viss inkomst skall hänföras till ett visst beskattningsår och taxeras under i princip nästföljande år, taxeringsåret. Normalt sett, dvs. om inte särskilda regler föranleder annat, föreligger inte valfrihet för vare sig den skattskyldige eller det allmänna i fråga om hänförande av viss inkomst till beskattningsår, utan bestämmandet härav sker med utgångspunkt i generella principer. I detta hänseende skiljer man mellan två olika redovisningsprinciper, nämligen kontantprincipen och redovisning enligt bokföringsmässiga grunder. Det torde få anses som allmänt accepterat i praxis att eftertaxering, som ju är en form av korrigering av den ordinarie taxeringen, inte utan vidare medför vidgade möjligheter att frångå principerna om rätt beskattningsår (se ex.vis RÅ 1967 not. Fi 1745). En förutsättning för att eftertaxeringsmässigt höja S.S:s taxerade inkomst för beskattningsåret 1980 synes med detta resonemang som utgångspunkt sålunda vara att detta år utgjort rätt beskattningsår för den intäktspost som här är i fråga. - I förevarande mål finns emellertid ytterligare en omständighet att beakta. Denna omständighet sammanhänger med tillämpningen av den inom bokföringsområdet gällande s.k. kontinuitetsprincipen, vilken innebär att in- och utgående balansposter skall avspegla en kontinuitet i rörelsens ekonomiska ställning. Genom lagstiftning på skatteområdet år 1973 förtydligades gällande rätt på denna punkt, varvid uttryckligen förskrevs att som värde av bl.a. ingående fordringar skall upptagas värdet av närmast föregående beskattningsårs utgående fordringar. Den rättsliga effekten av att underlåta t.ex. att i beskattningssammanhang ta upp värde av utgående fordringar avseende ett beskattningsår kan bli att avdrag för värde av ingående fordringar avseende nästföljande beskattningsår inte medges. En sådan effekt torde emellertid inte verka automatiskt utan vara beroende av möjligheterna att i efterhand göra om redovisningen och ändra bokslut. Det synes i detta sammanhang dock inte vara nödvändigt att närmare ingå på reglerna för rätt att i skattesammanhang presentera ett nytt bokslut. I

varje fall torde nämligen möjligheten att göra så i praxis inte godtas för att förhindra eftertaxering. - Slutsatsen av det hittills sagda blir att det oriktiga meddelande som S.S. lämnat genom att i deklARATIONEN till 1981 års taxering utelämna intäktsposten 3 364 kr har föranlett för låg taxering på så sätt att denna intäktspost i vart fall numera inte kan få avräknas mot den likaledes utelämnade balansposten på ingående varufordringar, uppgående till samma belopp. - Med hänsyn till det ovan anförda skall Riksskatteverkets talan bifallas.

Lavin: Liksom majoriteten anser jag att det ålegat S.S. att redovisa den betalning som denne erhållit den 3 januari 1980 såsom intäkt i sin deklARATION till 1981 års taxering och att han genom att underlåta detta lämnat ett oriktigt meddelande till ledning för sin taxering. - Däremot menar jag att frågan om det oriktiga meddelandet föranlett att inkomstskatt på grund av taxeringen har påförts S.S. med ett för lågt belopp skall besvaras på följande sätt. S.S. skulle, om han redovisat den uppkomna fordringen på rätt sätt enligt bokföringsmässiga grunder, ha tagit upp denna som intäkt vid 1980 års taxering (punkt 1 av anvisningarna till 41 § KL i punktens dåvarande lydelse). Detta fel kan emellertid numera inte rättas till, varför S.S:s taxering 1980 är definitiv. Till följd härav kommer dennes underlåtenhet att ta upp motsvarande belopp såsom ingående varufordring till ledning för 1981 års taxering att stå i överensstämmelse med hans taxering 1980. Eftersom någon ingående varufordring inte funnits att redovisa, har S.S. inte kunnat avräkna det belopp han erhållit som betalning mot värdet av en ingående varufordring. Den skatterättsliga konsekvensen härav blir att S.S. kommer att beskattas för beloppet det år då betalningen skedde i stället för det år då fordringen uppkom. Denna effekt av KL:s regler innebär dock inte något avsteg från användningen av bokföringsmässiga grunder. Resultatet blir detsamma som i de likartade fall, där den skattskyldige ett år tar upp fordringen till för lågt värde eller inget värde alls och nästa år erhåller full betalning för denna. Genom att underlåta att i sin deklARATION ta upp det belopp som han erhållit i betalning för den ifrågavarande fordringen har S.S. följaktligen föranlett att inkomstskatt på grund av 1981 års taxering påförts honom med för lågt belopp. - Med hänsyn till det anförda skall Riksskatteverkets talan bifallas.

Föredraget 1995-01-24, föredragande Laestander, målnummer 3335-1991

---

**Sökord:** Eftertaxering; Inkomst av rörelse; Beskattningsår

**Litteratur:** prop. 1973:119, s. 21; prop. 1980/81:68, s. 181-183.

---